

税务评论

若需获取更多 BEPS 项目有关信息，
敬请垂询：

转让定价

上海

郭心洁

电话：+86 21 6141 1308

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

香港

张柏宁

电话：+852 2852 1095

电子邮件：patcheung@deloitte.com.hk

国际税务

北京

朱棣

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

张慧

电话：+86 10 8520 7638

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

上海

许德仁

电话：+86 21 6141 1498

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

叶红

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：hoye@deloitte.com.cn

香港

刘明扬

电话：+852 2852 1082

电子邮件：antlau@deloitte.com.hk

BEPS 第 8、9、10 项行动计划： 转让定价更新事项

经合组织于 2015 年 7 月 7 日公布了税基侵蚀和利润转移（即 Base erosion and profit shifting，简称“BEPS”）项目的第 8、9、10 项行动计划的内容更新，具体涉及无形资产转让定价、风险、资本以及其他高风险交易。这三项行动计划的目的是为了确保持续转让定价规则与独立性交易原则能够将价值创造与回报相互匹配。

此次更新由经合组织秘书处在一场公众咨询会议中进行发布，相关内容并不代表 20 国集团与经合组织达成的一致观点，而是旨在帮助企业了解 BEPS 工作的完成进度，并在涉及风险等方面的转让定价重要领域提供方向性指引。

德勤评论及企业界下一步行动

此次更新反映了 BEPS 项目在转让定价方面工作的最新进展，其中包含了下一步工作规划和时间进度，以及和之前的讨论稿相比在一些重要议题方面的技术变化。

这些变化在一定程度上是对公众意见及建议的回应。

值得企业欢迎的是，风险和交易重新定性方面的工作主要着重于对公众讨论中得到普遍共识的提案（例如对于真实发生交易的描述）进行澄清和修订，剔除了先前所提出的一些实践性较差、具有一定挑战性的概念（例如“道德风险”等），并确定了下一步在哪些领域还需要提供更多的指引和示例。其中一项细微但有益的变化在于，准确描述的真实交易应当在转让定价分析中获得尊重，除非其交易结果明显不具备商业合理性。

部分关键工作将在 2016 年继续进行，从而使提案可以有充分的时间以供公众讨论和分析，这对于企业来说同样是一则好消息。将继续研究的问题包括：在 BEPS 方案对于常设机构认定门槛进行修订后如何确定归属于常设机构的利润、利润分割法的最佳适用情形（该议题将受到业界欢迎），以及金融交易的定价问题等。

八月份将不再出台新的 BEPS 行动计划讨论稿。对于需要带入 2016 年的议题，公众讨论流程将于九月重新启动。由此看来，经合组织可能无法在 2017 年前出台包含完整内容的新版《经合组织跨国企业与税务机关转让定价指南》（简称“转让定价指南”）。因此，取决于各国对转让定价指南的接受程度和有关的立法安排，新版转让定价指南的内容很可能会以零散的方式陆续转化成各个国家或地区的转让定价国内法规。在很多问题上，新版转让定价指南被视为是对独立交易基础原则的操作提供更好的诠释，因此可能不需要对现有的法规或税收协定进行修改即可发生效力。有迹象表明部分税务机关在现有的转让定价案例中已经开始运用新版指南中的一些新观点，由于交易发生时点和转让定价分析时点所使用的指南版本不同，由此可能引发问题。所以对于企业而言，尽早将新版指南中的技术观点纳入考量将是明智之举。

转让定价指南的调整

转让定价指南第一章的更新将涉及真实交易的描述，风险及其认定（源自 BEPS 项目 2015 年的工作成果）；地域优势、劳动力影响以及协同效益方面的内容（源自 BEPS 项目 2014 年的工作成果）。

转让定价指南第二章的更新与大宗商品交易相关，这部分内容最近刚得到第六工作小组的批准。其中包括在可比非受控价格方法下对大宗商品价格的运用，定价日期的推定规则，以及允许通过税收协定下的相互协商程序解决相关争议。

转让定价指南第五章将对转让定价同期报告要求进行调整（包括分国别报告内容），涵盖了 2014 年 9 月公布的相关报告以及 2015 年 2 月、6 月公布的分国别报告实施指南。

转让定价指南第六章的更新与无形资产相关，包括 BEPS 项目 2014 年的工作以及目前正在进行的对难以估值无形资产的相关工作内容。

转让定价指南第七章将对低附加值服务相关内容进行调整。虽然对于低附加值集团服务使用简化方法已达成广泛共识，但为了解决部分发展中国家的担忧，指南将仍然允许对于扣除额超过一定门槛的费用进行详尽完整的转让定价分析。

转让定价指南第八章将对有关成本分摊协议的内容进行调整。相关工作正在进行，并将延续至 2016 年。2016 年的工作将围绕利润分配法的使用、金融交易的转让定价分析、常设机构的利润归集以及难以估值无形资产提案的实施等议题展开。

风险

如何界定真实发生的交易是关键所在。新版指南将澄清合同安排与交易方实际活动之间的关系。合同安排是转让定价分析的起点，了解合同当事人的具体行为关系到评估合同安排与实际行为之间的矛盾，从而弥补合同安排的差异之处，并从定价的角度对合同作出解释。

风险方面的指引是功能分析相关章节的一部分。由于其中包含重要性门槛的内容，因此“经济上的显著”风险需要根据具体情况进行认定。根据所收到的反馈，有关“道德风险”的内容已被删除，但风险回报的权衡仍被认可。“控制”风险的标准被加以明确；此外，在进行风险负担分析时，承受风险的财务能力与对风险的控制力一起被并列为同等重要的标准。如果企业的风险应对和准备工作被外包，控制风险的公司应为外包工作设定目标，评估目标达成情况，并据此聘用（或解聘）相关的服务供应商。仅在形式上进行决策（例如通过董事会签署文件的形式）不足以证明该项活动是行使了决策制定的功能而对风险具有控制能力。对于“承担风险的财务能力”的测试，须同时着眼于对公司融资渠道（假设该公司是独立的）以及股本权益水平的考察。有关风险分析的框架已被修订。如果承担风险的一方并不控制风险或没有财务能力承担风险，那么相关风险将被分配到那些能够最大程度控制风险以及具有承担风险财务能力的公司。金融服务业的特殊性以及 2016 年有关金融交易的工作提案对涉及风险分析部分均得到了认可。

现金盒

对于资本充裕但缺乏实质功能甚至不具备实质功能的实体（即“现金盒”实体），转让定价特别措施并非必须手段。如果一家现金盒实体并不对与提供资金相关的财务风险实施控制，那么该风险将被分配给实际执行该控制功能的集团内其他实体。不予认可规则（即 non-recognition rules，下同）也可能适用。在这类情况下，现金盒实体最多只能得到提供资金的无风险回报。而其他 BEPS 行动计划也可能会对现金盒实体产生影响，如利息扣除，受控外国公司规则，防止税收协定滥用，以及反滥用的国内法规定等。

认定准确描述的交易

对实际发生交易的不予认可规则建立在对商业合理性概念的现有指引之上。不依赖于行为或道德风险的新增示例也包含其中。

无形资产

对于 BEPS 项目早期（即 2014 年）有关无形资产相关的转让定价工作成果不需要进行实质性的更改，但会基于风险以及交易认定方面的最新指引作相应调整。对于实际和预期利润之间的差异进行分配的指引也将包含在内，并将根据风险分析的具体情况加以确定。信息不对称以及错误定价的风险则会在有关针对难以估价无形资产的指引中进行解决。

利润分配

公众关于利润分配法的讨论很大程度上推动了这部分工作的进行。各方普遍认为相关工作的目的依然在于如何确定交易定价的“最合适方法”。

争议解决

争议解决有两项关键组成部分：一项是强制性的最低标准及相关的监管过程；另一项是自愿遵守的具强制约束力的仲裁机制。最低标准承认，即使在税收协定的转让定价（关联企业）条款中并未明确提及，仍应允许所有转让定价案件通过相互协商机制解决争议。

日程及下一步计划

第六工作小组将于今年七月末正式完成 2015 年转让定价的相关工作。经合组织的财政事务委员会将于九月正式批复相关文书。随后，该文件将提交经合组织委员会，并最终于 2015 年 10 月 8 日提交 20 国集团财长。预计有关文件将在 10 月 8 日前发布。

中国内地实务与观察

作为 20 国集团成员，中国一直以来公开支持 BEPS 行动计划并对经合组织的 BEPS 工作做出重要贡献。中国国家税务总局（简称“国税总局”）也已将某些 BEPS 项目中的技术观点融入到日常实务中。目前，国税总局正在修订转让定价的相关文件¹。预计修订后的文件将会纳入部分 BEPS 项目中所提到的概念及其工作成果，诸如区位优势、无形资产定义等。

实务中，我们观察到国税总局和一些地方税务机关已将部分 BEPS 项目中的内容融入到具体操作。例如：

- 2014 年 4 月 24 日，江苏省国家税务局发布了《2014-2015 年度国际税收遵从管理规划》，总结了江苏国税对涉及侵蚀税基和转移利润的架构和交易的立场，并归纳了跨国公司在华企业的重要风险点。
- 继国税总局就企业向境外关联方支付费用发布了一系列文件（即 146 号文²和 16 号公告³）之后，浙江省国家税务局在 2015 年 6 月 30 日发布了《企业向境外关联方支付费用税收风险管理工作指引》。这是第一份对企业向境外关联方支付费用提供补充解释和风险提示的基层工作指引。

¹ 即国税发[2009]2 号《特别纳税调整实施办法（试行）》

² 即税总办发[2014]146 号《国家税务总局办公厅关于对外支付大额费用反避税调查的通知》

³ 即国家税务总局公告 2015 年第 16 号《关于企业向境外关联方支付费用有关企业所得税问题的公告》

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

朱校

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华

总监

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
mliang@deloitte.com.cn

大连

白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

广州

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门

钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人

许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华南区 (香港)

殷国焯

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

华南区 (内地/澳门)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte (“德勤”)泛指德勤有限公司(一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 22 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、成都、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

关于德勤中国

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络，在德勤全球网络的支持下，为中国的本地、跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。在中国，我们拥有丰富的经验，一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。